GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 35575C du rôle
Inscrit le 10 décembre 2014

Audience publique du 14 juillet 2015

**Appel formé par
la société anonyme ...S.A., ..., aux droits de laquelle figure actuellement la société à responsabilité limitée ... s. à r.l., ...
contre un jugement du tribunal administratif
du 3 novembre 2014 (n° 33179 du rôle) ayant statué sur son recours
contre des décisions
du collège des bourgmestre et échevins de la commune de ...
en matière d'impôt foncier**

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 35575C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 10 décembre 2014 par Maître Elisabeth ALEX, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ...S.A., établie et ayant son siège social à L – …, représentée par son conseil d'administration en fonction, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 3 novembre 2014 (n° 33179 du rôle) ayant déclaré non fondé son recours en annulation du bulletin de l'impôt foncier B1 du 24 octobre 2012 relatif à l'année 2012, référencé sous le n° 57513, rôle n° 2908, ledit recours ayant été encore exercé contre la décision du collège des bourgmestre et échevins de la commune de … du 7 mai 2013, intervenue sur son recours gracieux du 21 janvier 2013 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice suppléant Véronique REYTER, en remplacement de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN, les deux demeurant à Esch-sur-Alzette et immatriculés auprès du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, du 19 décembre 2014, portant signification de cette requête d'appel à l'administration communale de ..., établie en sa maison communale à L – … ;

Vu le mémoire en réponse, déposé au greffe de la Cour administrative le 19 janvier 2015 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats au Luxembourg au nom de l'administration communale de ... ;

Vu l'avis de la Cour du 18 mars 2015 portant calendrier d'instruction de l'affaire ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 avril 2015 par Maître Elisabeth ALEX au nom de la société anonyme ...S.A., actuellement société à

responsabilité limitée ... s. à r.l., représentée par son gérant en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B … ;

Vu le mémoire en duplique intitulé mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2015 par Maître Alain STEICHEN au nom de l'administration communale de ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maîtres Elisabeth ALEX et Alain STEICHEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 mai 2015 ;

Vu l'avis de la Cour du 19 mai 2015 invitant les parties à fournir des mémoires et pièces supplémentaires, suivant les questions y synthétisées, dans les délais y plus amplement prévus ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 15 juin 2015 par Maître Alain STEICHEN au nom de l'administration communale de ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2015 par Maître Elisabeth ALEX au nom de la société à responsabilité ...S.A., actuellement société à responsabilité limitée ... s. à r.l., préqualifiée ;

Vu le deuxième mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 26 juin 2015 par Maître Alain STEICHEN au nom de l'administration communale de ... ;

Vu le deuxième mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le même jour par Maître Elisabeth ALEX au nom de l'appelante ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maîtres Elisabeth ALEX et Alain STEICHEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 juin 2015.

D'après les pièces versées au dossier en instance d'appel, en date du 18 octobre 2012, le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le service des évaluations immobilières* », émit à l'égard de la société anonyme ... S.A., à l'adresse L – …, un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier.

Le 24 octobre 2012, le collège des bourgmestre et échevins de la commune de ... émit à l'adresse de la société ... S.A. un bulletin de l'impôt foncier B1 relatif à l'année 2012, portant la référence 57513, n° 2908 du rôle.

En date du 21 janvier 2013, la société anonyme ...S.A. fit introduire une réclamation contre ce bulletin, réclamation qui fut rejetée par décision du collège échevinal datée du 7 mai 2013.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 août 2013, la société ...fit introduire un recours en annulation contre le bulletin de l'impôt foncier B1 de l'année 2012

précité, ainsi que contre la décision du collège des bourgmestre et échevins de la commune de ... du 7 mai 2013, intervenue suite à la prédite réclamation du 21 janvier 2013.

Par jugement du 3 novembre 2014 (n° 33179 du rôle), le tribunal déclara ce recours recevable, mais non fondé et en débouta la société demanderesse ...S.A.

Par requête d'appel, déposée au greffe de la Cour administrative le 10 décembre 2014, la société ...S.A. a fait entreprendre le jugement précité du 3 novembre 2014 dont elle sollicite la réformation en vue de voir annuler le bulletin de l'impôt foncier du 24 octobre 2012 et de voir renvoyer, le cas échéant, l'affaire devant qui de droit avec condamnation de la partie intimée aux frais et dépens de l'instance.

A l'audience publique des plaidoiries du 19 mai 2015, le mandataire de l'appelante a formellement déclaré renoncer à son moyen formulé au niveau de son mémoire en réplique tendant à voir écarter le mémoire en réponse communal. En conséquence, il ne se pose plus aucune question concernant l'admissibilité des différents mémoires fournis en cause.

Au niveau des qualités de l'appelante, il convient de préciser, sur questions afférentes posées par la Cour, que dans un premier stade, suivant assemblée générale extraordinaire tenue le 31 décembre 2010 par-devant Maître ... ..., notaire de résidence à …, la société anonyme ... S.A. avait changé de dénomination sociale en société anonyme ...S.A., tandis que suivant assemblée générale extraordinaire du 24 octobre 2013, passée par-devant Maître ... ..., notaire résidant à l'époque à ..., la société ...a changé à la fois de forme et de dénomination sociale pour devenir depuis lors la société à responsabilité limitée ... s. à r.l..

Peu après, par assemblée générale extraordinaire du 31 décembre 2013, également tenue par-devant Maître ... ..., la société ... s. à r.l., à l'instar de la société ... s. à r.l., anciennement ... s. à r.l., a été absorbée dans le cadre d'une fusion-absorption par la société à responsabilité limitée ... s. à r.l.. Dès lors, c'est cette dernière société qui se trouve à la tête de l'instance telle qu'introduite par requête d'appel du 10 décembre 2014 au nom de la société .... *Brevitatis causa*, il sera question ci-après de *« la société appelante »*.

Tout à travers la procédure non contentieuse et contentieuse, la société appelante avait fait état de ce que du fait de la délibération du conseil communal de ... du 19 décembre 2011 ayant décidé d'adapter les taux multiplicateurs de l'impôt, toutes catégories confondues, pour l'année 2012 en les augmentant de 50% et de l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 portant approbation de cette délibération, à la base du bulletin de l'impôt foncier du 24 octobre 2012 relatif à l'année 2012, critiqué, ainsi que de la décision de refus sur recours gracieux du collège échevinal de la commune de ... également attaquée, l'impôt foncier accru dans le chef de l'appelante, qui aurait été de … € pour l'année 2011, se serait chiffré à … € pour l'année 2012.

Sur question spéciale de la Cour posée à l'audience publique des plaidoiries du 19 mai 2015, en ce que du fait de l'augmentation du taux multiplicateur de 50%, seul critiqué devant la Cour, le montant de l'impôt foncier aurait tout au plus pu augmenter dans le chef de l'appelante à raison de 50%, celle-ci redressa les données en fait à travers son mémoire supplémentaire du 17 juin 2015. Il est désormais constant que si effectivement pour l'année 2011, l'impôt foncier s'est chiffré dans le chef des trois sociétés ..., ...et ... à … €, il a augmenté pour l'année 2012 à … €. Cette augmentation reflète exactement l'augmentation du taux multiplicateur à raison de 50%.

D'après les dernières explications de l'appelante, ce n'est que pour l'année 2013 que l'impôt foncier s'est globalement chiffré à … € dans le chef des trois sociétés en question. Cette augmentation, autrement consistante, résulte de manière non contestée du fait d'un nouveau bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette entre-temps intervenu de la part du service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, apparemment coulé en force de chose décidée, à défaut de moyen de recours utilement introduit à son encontre.

En droit, il conviendra de tenir compte par la suite du redressement des éléments de fait opérés par l'appelante en cours d'instance contentieuse dans la mesure où ils conditionnent l'argumentaire juridique proposé.

A l'appui de sa requête d'appel, l'appelante soulève l'exception d'illégalité de l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 portant approbation de la délibération communale précitée du 19 décembre 2011, également précitée, en invoquant successivement une violation du principe de proportionnalité, une violation du principe de l'égalité de tous devant l'impôt et de celui de la liberté du commerce et de l'industrie.

A partir des argumentaires échangés en cause, la Cour, à l'issue de l'audience des plaidoiries du 19 mai 2015 a synthétisé deux autres moyens se dégageant des conclusions de l'appelante à l'appui de l'exception d'illégalité par elle soulevée, à savoir celui de la conformité des arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 et délibération communale approuvée à travers lui du 19 décembre 2011 concernant leur conformité aux dispositions du paragraphe 2, alinéa 2, du Kommunalabgabengesetz du 14 juillet 1893, en abrégé *« KAG »*, ainsi qu'au paragraphe 2 du Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen du 1er décembre 1936, en abrégé *« EinfGRealStG »*.

L'appelante invoque encore en appel la violation des principes de sécurité juridique, de confiance légitime des administrés dans les décisions des pouvoirs publics et du devoir de diligence dans le chef du bulletin d'impôt et de la décision du collège échevinal critiqués, de même qu'elle invoque à l'encontre des mêmes actes communaux un excès de pouvoir et une violation de la loi.

A l'appui de sa requête d'appel, l'appelante réitère pour l'essentiel son argumentaire de première instance, tandis que la commune demande globalement la confirmation du jugement dont appel.

Les premiers juges ont correctement tracé le cadre de l'ordonnancement juridique en relation avec les attributions fiscales des communes à partir des dispositions conventionnelles de la Charte européenne de l'autonomie locale, faite à Strasbourg le 15 octobre 1985, ratifiée par la loi du 18 mars 1987, ayant trouvé son reflet dans l'article 107 de la Constitution pris plus particulièrement en ses paragraphes 1er, 3 et 6 où se trouve consacré le principe de l'autonomie communale se déclinant notamment en une certaine autonomie financière des communes.

Ainsi, le paragraphe 3 de l'article 107 de la Constitution prévoit que le conseil communal ne peut établir des impositions communales sans l'approbation du Grand-Duc.

Il est constant que l'autonomie communale n'est point absolue en ce que notamment, pour certains actes des organes communaux, le paragraphe 6 de l'article 107 de la Constitution prévoit l'approbation des autorités de surveillance. En matière d'imposition fiscale, l'autorité de surveillance est en principe le Grand-Duc.

C'est dans ce contexte particulier que l'appelante a réitéré en instance d'appel l'exception d'illégalité invoquée sur base de l'article 95 de la Constitution et portant précisément sur l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 approuvant la délibération communale du 19 décembre 2011 ayant précisément majoré le taux multiplicateur pour toutes les catégories de l'impôt foncier de la commune de ... à raison de 50%.

L'approbation grand-ducale du 14 janvier 2012 conditionne directement le bulletin d'impôt foncier critiqué en ce que c'est précisément la majoration de 50% du taux multiplicateur qui se reflète dans la même proportion dans la fixation de l'impôt foncier qui, de manière résiduelle, se trouve à l'origine du recours de l'appelante.

Tel que les premiers juges l'ont dégagé à bon escient, en matière d'imposition fiscale, l'autorité supérieure, en l'occurrence le Grand-Duc, est appelée à veiller à ce que les communes agissent sous réserve des limitations prévues par la loi et exigées par l'intérêt général, dont celle que leur pouvoir s'exerce dans la mesure – et partant dans la limite – de leurs besoins.

De manière concrète, la Cour sera amenée à vérifier le contrôle de l'autorité supérieure concernant les besoins à la base de l'augmentation du multiplicateur opéré par le conseil communal dans sa délibération du 19 décembre 2011, à travers l'analyse du moyen tiré de la violation du paragraphe 2 KAG, disposition légale maintenue par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, déjà invoqué par les premiers juges, et, quant aux modalités afférentes du moyen tiré de la violation du paragraphe 2 EinfGRealStG.

Au niveau des principes généraux invoqués par l'appelante dans ce contexte, par réitération de son argumentaire de première instance, il se dégage directement du principe de l'autonomie communale, et plus particulièrement de l'autonomie financière en relevant, que si les impositions communales sont établies sous la surveillance de l'autorité de tutelle et que cette dernière porte son appréciation afférente, plus particulièrement en cas d'introduction de nouvelles impositions voire de modification des taux afférents, sur les besoins vérifiés de la commune, la conséquence nécessairement inhérente à ce constat est qu'il peut y avoir en termes de fiscalité comparée des différences entre les communes du Grand-Duché tant en ce qui concerne la mise en application de tel impôt communal par une commune déterminée que plus particulièrement la fixation des taux d'imposition.

Le tribunal a mis en exergue de manière pertinente que le principe de l'autonomie communale ensemble l'autonomie financière y inhérente, tel qu'encadré par l'ordonnancement à la fois conventionnel et constitutionnel, entraîne nécessairement que l'imposition communale ne sera pas la même d'une commune à l'autre et que des différences d'imposition peuvent valablement exister entre deux ou plusieurs communes. Un vecteur essentiel sous-tendant ces différences est constitué par les besoins en termes de finances communales, dûment vérifiés d'après l'ordonnancement juridique en place et plus particulièrement en application des dispositions du paragraphe 2 KAG.

Dans la mesure dès lors où le moyen tiré du principe d'égalité vise la coexistence au niveau de plusieurs communes d'impositions communales ayant un impact différent, il est à écarter, au niveau et en raison des principes présentement discutés.

Dans ce même contexte, dès le constat de l'existence justifiée de degrès d'impositions communales différents suivant les communes découlant directement du principe d'autonomie communale ensemble l'autonomie financière s'en dégageant, le moyen de l'appelante tiré d'une violation de l'article 11, paragraphe 6, de la Constitution garantissant la liberté du commerce et de l'industrie est pareillement à écarter, par confirmation du jugement dont appel, dès ce stade.

En effet, les impositions communales différentes, pour autant qu'elles ont été légalement établies, en ce qu'elles découlent directement du principe de l'autonomie communale ensemble l'autonomie financière en découlant, ne sauraient être regardées comme s'analysant en obstacle à la liberté du commerce et de l'industrie, étant constant qu'*a priori* chaque opérateur est libre de choisir le lieu d'établissement pour son activité et que parmi les facteurs conditionnant ce choix, il lui est permis de tenir compte de l'impact des impositions communales qui sont susceptibles d'être différentes d'une commune à l'autre. Dès lors, dès ce stade, l'argumentaire de l'appelante tiré d'une violation de l'article 11, paragraphe 6, de la Constitution est à écarter.

Sous l'aspect du principe de l'égalité devant la loi, les premiers juges ont correctement situé le débat à la fois par rapport aux dispositions de l'article 10*bis* de la Constitution consacrant l'égalité des Luxembourgeois devant la loi et à son article 101 qui interdit les privilèges en matière d'impôt et consacre *a contrario* le principe de l'égalité en matière fiscale, invoqué par l'appelante.

Il est constant que tant l'article 10*bis* que l'article 101 s'appliquent à des contribuables, personnes privées et personnes morales.

La Cour est amenée à constater que pour l'année 2012, la commune de ... a augmenté tous les taux pour l'impôt foncier suivant la même proportion de 50%. Dès lors, aucune inégalité ne saurait être valablement dégagée, ni entre différentes catégories de biens soumis à l'impôt foncier, ni en ce qui concerne le degré de majoration proprement dit du taux d'imposition, celui-ci ayant été le même, tous azimuts, toutes catégories confondues. Cette mesure a été seulement possible de la sorte, vu que la loi du 22 octobre 2008 relative au pacte logement a abrogé les facteurs de corrélation obligatoires ayant existé jusque lors entre différents taux d'imposition au niveau de l'impôt foncier.

Dans le cadre du présent moyen, le redressement en fait prédéveloppé de l'argumentaire de l'appelante emporte que le moyen tiré d'une inégalité devant la loi ne saurait être utilement invoqué par rapport à l'affirmation initiale de l'appelante suivant laquelle son impôt foncier globalement considéré pour les trois sociétés du groupe aurait plus que quadruplé en un an, étant donné que pour l'année 2012 la majoration intervenue au niveau de l'impôt foncier est le reflet exact de l'augmentation du taux multiplicateur de 50% et s'élève dès lors elle-même à 50%.

Or, l'analyse portant présentement sur l'exception d'illégalité invoquée par l'appelante par rapport à l'arrêté grand-ducal ayant approuvé la délibération communale qui a introduit la majoration de tous les taux d'imposition en matière d'impôt foncier à raison de 50%, aucun

aspect supplémentaire concernant l'égalité devant la loi en matière fiscale ne saurait être utilement retenu et valablement dégagé à cet endroit à partir de l'argumentaire de l'appelante.

Dès lors, c'est également à juste titre que les premiers juges ont écarté le moyen de l'appelante tiré du principe de l'égalité devant la loi entrevu tant par rapport à l'article 10*bis* que par rapport à l'article 101 de la Constitution.

Au titre de la violation du principe de proportionnalité par l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 dont l'illégalité est excipée par l'appelante, celle-ci revient d'abord sur les différents taux d'imposition ayant existé au Grand-Duché en 2011, parmi lesquels celui de la commune de ... à raison d'un multiplicateur de 700 dans la catégorie B1 pertinente aurait été un des plus élevés du pays, tandis qu'après l'augmentation effectuée par la commune et approuvée à travers l'arrêté grand-ducal précité, il s'agirait du taux le plus élevé du Grand-Duché à raison d'un multiplicateur de 1050 pour la catégorie B1. L'appelante affirme dans ce contexte que la commune de ... serait une des plus prospères du pays, tout en admettant par ailleurs qu'il s'agirait de mesurer les besoins de la commune pour évaluer si une augmentation du taux d'imposition dans la proportion donnée aurait pu être opérée.

Tel que les premiers juges l'ont déclaré à bon escient, c'est ce dernier vecteur d'analyse concernant les besoins qui est pertinent. En effet, l'existence de taux multiplicateurs différents suivant les communes est expressément prévu et admis par l'ordonnancement juridique en place et découle, tel que relevé ci-avant, du principe d'autonomie communale ensemble l'autonomie financière en découlant. C'est sous cet aspect que le moyen est dès lors à analyser plus en avant.

Concernant l'application du principe de proportionnalité au niveau de la légalité de l'approbation du Grand-Duc opérée le 14 janvier 2012, analyse à effectuer dans le contexte de l'exception d'illégalité soulevée, il convient présentement de vérifier l'existence préalable des besoins au sens du paragraphe 2 KAG, de nature à justifier l'augmentation des taux de l'impôt foncier opérés à travers la délibération communale du 19 décembre 2011 précisément approuvée par l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 présentement sous analyse. Le paragraphe 2 KAG, tel que maintenu à travers l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits, s'analyse tout d'abord en disposition de cadrage voire de limitation du pouvoir fiscal des communes, dès à partir de son intitulé, libellé comme suit : *« Einschränkung des Rechts der Steuererhebung ».*

Ledit paragraphe 2 dispose en ses alinéas 1er et 2 que *« (1) die Gemeinden dürfen von der Befugnis Steuern zu erheben, nur insoweit Gebrauch machen, als die sonstigen Einnahmen, insbesondere aus dem Gemeindevermögen, aus Gebühren, Beiträgen und vom Staate oder von weiteren Kommunalverbänden den Gemeinden überwiesenen Mittel zur Deckung ihrer Ausgaben nicht ausreichen. (2) Durch direkte Steuern darf nur der Bedarf aufgebracht werden, welcher nach Abzug des Aufkommens der indirekten Steuern von dem gesamten Steuerbedarf verbleibt».*

L'invocation du principe de proportionnalité par l'appelante se ramène concrètement à l'analyse de la question de savoir si les autorités communales étaient en droit d'augmenter les taux de l'impôt foncier tel qu'elles l'ont fait, en considération du bout de phrase *« insoweit ... »* à l'alinéa 1er du paragraphe 2 KAG, aboutissant à la vérification de l'existence du *« Bedarf »* tel que visé par l'alinéa 2 du même paragraphe 2.

Le paragraphe 2 KAG opère une limitation du pouvoir des communes à ne procéder qu'aux mesures fiscales justifiées par leur nécessité. Dès lors, la validité d'un impôt communal auquel la KAG est applicable, tel l'impôt foncier, correspondant à la *Grundsteuer* maintenue à travers l'arrêté grand-ducal précité du 26 octobre 1944, présuppose que la commune, qui se propose de l'introduire, ou d'en modifier, en les augmentant, les taux d'imposition, puisse faire valoir et justifier l'existence d'un besoin réel, concret et circonstancié de ce faire. La limitation opérée par le paragraphe 2 KAG se résout essentiellement dans une obligation légale de motiver et de légitimer le recours des communes à leur prérogative de lever des impôts, afin de garantir qu'elles ne perçoivent des recettes dont elles n'ont pas besoin pour assurer la réalisation d'une mission dont elles sont investies.

Il est constant que l'appelante n'a pas usé de son droit de voir vérifier directement devant la juridiction administrative la légalité de la délibération communale du 19 décembre 2011 et de l'arrêté grand-ducal d'approbation du 14 janvier 2012 sous analyse.

Dans le contexte donné, il appartient au contribuable qui se plaint d'une augmentation des tarifs de l'impôt communal de rendre d'abord plausible la non-vérification par l'autorité communale, sous surveillance étatique, des conditions érigées par le paragraphe 2 KAG et, dans l'affirmative, aux autorités communales, voire étatiques de soumettre les données pertinentes afin de justifier du principe du droit d'imposition et partant du droit à augmentation des tarifs ensemble la proportion de l'augmentation opérée.

L'exception d'illégalité étant invoquée par l'appelante à l'égard du seul arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012, il appartient à la Cour de vérifier si le Grand-Duc, en approuvant la délibération communale lui soumise du 19 décembre 2011, a correctement analysé la vérification des exigences portées par le paragraphe 2 KAG à cet égard.

Il est constant que le texte du paragraphe 2 KAG a été maintenu au Luxembourg alors qu'il est de provenance d'un ordre juridique différent et d'une constellation des entités centrales et locales autrement agencée. Dans la mesure où actuellement au Luxembourg l'essentiel des impôts indirects relève du pouvoir fiscal étatique, le besoin (*« Bedarf »*) invoqué comme critère par l'alinéa 2 du paragraphe 2 KAG tend à se trouver d'autant plus systématiquement vérifié au niveau communal.

Au regard des exigences de l'alinéa 1er du paragraphe 2 KAG, l'exigence d'un déficit de financement est globalement appelée à devoir se trouver vérifiée au moment de l'introduction de la majoration de l'imposition communale litigieuse.

D'après l'ensemble des données soumises à la Cour, la commune de ... se caractérise non seulement par une augmentation du nombre de la population résidente, galopante ces dernières décennies, mais encore par une augmentation corrélative des montants de différents postes budgétaires, importante durant la même période.

Si les finances communales de ... sont décrites de part et d'autre comme étant solides, il n'en reste pas moins que le mandataire de la commune a su valablement dégager, pièces à l'appui, qu'un déficit de financement a bien existé autour des années 2011/2012, époque pertinente pour l'analyse actuelle. Ainsi, de manière non sérieusement contestée par l'appelante, il est fait état d'un déficit cumulé pour la période de 2007 à 2011, au niveau des comptes de gestion de la commune, de l'ordre de près de … millions d'euros, soit exactement de … € pour la période concernée. Cette situation déficitaire apparaît comme étant

structurelle, alors que pour 2007 et 2008 à chaque fois près de … millions de déficit se sont ajoutés, puis près de … million pour 2009, près de ….- pour 2010 et enfin plus de … millions pour 2011. A cela s'ajoute une dette non contestée mise en avant par les responsables de la commune de ... qui s'est élevée au moment de l'élaboration du budget 2012 à … €, soit le montant de … € par habitant en prenant en considération un nombre d'habitants de … à l'époque, d'après les données non contestées provenant du Statec.

L'appelante critique la délibération communale du 19 décembre 2011 à la base de l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012, dont l'illégalité est invoquée par voie d'exception par elle, dans la mesure où le besoin réel, concret et circonstancié pour procéder aux modifications des taux d'imposition de l'impôt foncier litigieuses n'aurait pas été justifié à suffisance de droit à l'époque. En tout cas, ledit arrêté grand-ducal n'en soufflerait mot.

L'appelante énonce encore que le budget 2012 de la commune de ... n'aurait pas été déficitaire et que dans le déficit actuellement mis en avant par celle-ci pour les années 2007 à 2011 se cacheraient des subsides étatiques en souffrance d'un montant approximatif de … millions d'euros. Enfin concernant l'exercice 2011, la partie ordinaire du budget aurait été en excédent de 17,5 % par rapport au budget initial.

La commune admet que le budget 2012 s'est soldé par un bénéfice de … € qui n'aurait finalement pas été aussi important qu'envisagé, alors que précisément nombre de subsides étatiques en souffrance jusque lors étaient venus s'ajouter en tant que recettes.

La Cour estime qu'ici comme ailleurs des annulations stériles, voire des déclarations d'inapplication du même genre sont à éviter chaque fois qu'il existe des éléments de motivation ayant existé au moment de la prise de l'acte litigieux et qui peuvent être utilement produits et discutés en justice afin d'en étayer le cas échant la légalité.

Si la commune n'a pas été en mesure de vérifier l'origine exacte de l'augmentation à raison de 17,5% alléguée par l'appelante du budget ordinaire de l'année 2011 par rapport au budget initial, il n'en reste pas moins que ce point n'apparaît pas comme étant pertinent d'une manière dirimante en l'espèce. Il reste plutôt que la commune a su établir sur la période des années 2007 à 2011 et plus précisément au moment de l'établissement du budget 2012, à la fin de l'année 2011, à la fois un déficit accumulé de près de … millions d'euros et un endettement global de plus de … millions d'euros, encore que des subsides étatiques d'un montant d'approximativement … millions d'euros aient été en souffrance à cette époque.

Dans le cadre d'un contrôle nécessairement global et approximatif au niveau de l'analyse d'une exception d'illégalité au niveau de laquelle, jusqu'à nouvel ordre, l'auteur de l'acte à analyser n'est pas partie ni représenté à l'instance, la Cour est amenée à retenir que globalement les conditions de nécessité et de besoin telles que figurant aux alinéas 1er et 2 du paragraphe 2 KAG se trouvent en l'occurrence vérifiées de manière suffisante à l'époque pertinente, au tournant des années 2011/2012, compte tenu également de la modalité supplémentaire retenue à l'époque par le conseil communal en ce que l'augmentation des taux instaurés ne valait qu'à titre provisoire pour une durée de cinq ans et était nécessairement sujette à révision après cette période.

Pareille mesure de précaution paraît non seulement bienvenue, mais également indispensable concernant un impôt, tel l'impôt foncier, inconnu au Luxembourg jusqu'à son introduction par l'envahisseur en 1940, maintenu dans les conditions données de la libération

en 1944, pour lequel, actuellement, il existe une compétence parallèle en matière de fixation consistant dans la compétence des services de l'administration des Contributions directes pour ce qui est de la fixation de la valeur unitaire ensemble la base d'assiette à côté de celle des autorités communales portant sur la fixation du taux multiplicateur.

Ainsi, toujours au niveau du contrôle de la proportionnalité, une augmentation d'un taux d'imposition à raison de 50% doit normalement paraître comme étant exorbitante, sauf si le taux initial a été très bas ou que la valeur unitaire à laquelle ce taux multiplicateur est appelé à s'appliquer se situe, du moins en règle générale, pour la grande majorité des cas d'imposition, à un niveau très bas par rapport à la valeur réelle de l'assiette à imposer.

De manière non utilement contredite par l'appelante, dans une très large majorité des cas, cette dernière hypothèse apparaît comme se trouvant vérifiée, de sorte qu'en l'état une augmentation du taux multiplicateur à raison de 50% a pu être opérée de manière générale, sous réserve de révision au plus tard après 5 ans, pour autant que pareille augmentation ne s'accompagne pas d'une réelle adaptation parallèle et générale des valeurs unitaires non réévaluées depuis plusieurs décennies dans le contexte d'un marché immobilier dont les prix ont, en règle générale, augmenté et la valeur monétaire diminué.

Par voie de conséquence, eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de déclarer le moyen tiré d'une violation du paragraphe 2 KAG non fondé.

Reste, au niveau de l'exception d'illégalité invoquée, le moyen tiré d'une violation du paragraphe 2 EinfGRealStG.

En substance, l'appelante fait valoir que du fait que dans un premier stade le 2 mai 2011, le conseil communal de ..., sous l'approbation du Grand-Duc, avait maintenu les différents taux d'imposition à leur niveau de l'année précédente, il ne lui était plus possible de revenir sur la fixation de ces taux pour la même année, alors que pourtant par la délibération du 19 décembre 2011 pareille modification aurait eu lieu. Pour le moins, il aurait appartenu au Grand-Duc de ne pas l'approuver.

Le paragraphe 2 EinfGRealStG énonce en son alinéa 1er que les taux d'imposition en matière d'impôt foncier *« werden für jedes Rechnungsjahr neu festgesetzt »*. Le même paragraphe dispose en son alinéa 2 que *" die Hebesätze können im Laufe eines Rechnungsjahrs einmal geändert werden. Die Nachtragshaushaltsatzung über die Festsetzung der neuen Hebesetze muss vor dem 1. Januar erlassen werden. (...)"*.

Tout d'abord, il résulte de la combinaison du paragraphe 2 KAG et du paragraphe 2 EinfGRealStG qu'une modification des taux d'imposition en matière d'impôt foncier ne se justifie que dans la mesure des nécessités et besoins vérifiés au niveau des finances communales et se trouve dès lors à fixer en concomitance au budget communal pour l'année à partir de laquelle la modification des taux est appelée à entrer en vigueur.

Dans le cas présent, à la fois la modification du taux multiplicateur et le budget pour l'année 2012 ont été adoptés par le conseil communal à la séance du 19 décembre 2011. Sous cet aspect, la modification a été valablement opérée dans le temps. S'agissant de la première modification proprement dite, pour laquelle précisément les exigences découlant du paragraphe 2 KAG étaient à prendre en considération, la condition posée par le paragraphe 2 EinfGRealStG consistant dans une seule *« Abänderung »* se trouve également vérifiée, étant

constant que dans sa délibération du 2 mai 2011, le conseil communal s'était limité à maintenir les taux d'imposition en matière d'impôt foncier à l'identique par rapport à l'année précédente.

Décider le contraire reviendrait à introduire dans le système un élément d'inflexibilité supplémentaire non exigé par la loi en rendant impossible toute modification des taux d'imposition une fois que, souvent conformément à une certaine routine, le conseil communal aura décidé, plus tôt au courant de l'année en cours, de maintenir les taux de l'année précédente.

Le moyen tiré d'une violation du paragraphe 2 EinfGRealStG est dès lors également à écarter pour ne pas être fondé.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent qu'aucun des moyens proposés par l'appelante à l'appui de l'exception d'illégalité par elle mise en avant à l'encontre de l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 ne se trouve justifié, de sorte que l'exception d'illégalité soulevée est à rejeter comme n'étant pas fondée.

Par rapport au bulletin d'impôt litigieux et à la décision de refus afférente du collège échevinal, critiqués, l'appelante invoque encore en instance d'appel, par réitération de son moyen de première instance, une violation des principes de sécurité juridique, de confiance légitime des administrés dans les administrations et les pouvoirs publics ainsi que du devoir de diligence.

Concrètement, l'appelante considère que la commune de ... aurait violé le droit à la sécurité juridique de ses administrés en adoptant en mai 2011 les taux multiplicateurs pour l'année 2012, qu'elle aurait changés sept mois plus tard pour les augmenter alors de 50%. Elle estime que par cette attitude, la commune n'aurait pas rencontré la confiance légitime de ses administrés et aurait manqué à ses devoirs de diligence et de *fairplay* lesquels s'opposeraient à ce qu'elle opère brusquement des revirements de comportement en revenant sur les promesses faites aux administrés.

Outre qu'il s'agirait de motifs d'ordre politique, la Cour constate que les promesses mises en exergue par l'appelante n'ont pas été autrement précisées devant elle. Il n'y a dès lors pas lieu de les faire autrement entrer en ligne de compte dans l'analyse qui suit.

Il vient d'être dégagé ci-avant que d'un point de vue légal le conseil communal, en application des dispositions du paragraphe 2 EinfGRealStG, a pu modifier les taux d'imposition en décembre 2011 après avoir pris une première délibération en mai 2011 suivant laquelle le conseil communal entendait dans un premier stade maintenir les taux au niveau de ceux de l'année précédente.

Quant à l'aspect du moyen soulevé tenant à la sécurité juridique et à la confiance légitime des administrés, la Cour est amenée à rejoindre l'argumentaire des premiers juges suivant lequel la délibération du 19 décembre 2011, telle qu'approuvée par arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012, a été publiée au Mémorial B, de même que dans la publication inofficielle de la commune appelée « *Gemengebued* » portant le numéro 2 de l'année 2012, tous ces éléments d'information ayant été portés à la connaissance des intéressés bien avant l'émission du bulletin d'impôt critiqué qui se situe vers la fin de l'année 2012, plus exactement au 24 octobre.

Dès lors, le moyen laisse d'être justifié sous ses différents aspects et est à rejeter en conséquence.

Finalement, l'appelante réitère son moyen tiré d'un excès de pouvoir et d'une violation de la loi dans le chef du collège échevinal de ... au motif qu'il aurait appliqué un nouvel arrêté grand-ducal entré en vigueur le 3 février 2012, alors que l'arrêté du 12 décembre 2011 aurait toujours été en vigueur pour ne pas avoir été abrogé. Par ailleurs, la commune aurait adressé à l'appelante le bulletin de l'impôt foncier le 24 octobre 2012, alors que l'année d'imposition n'était pas encore écoulée tout en appliquant un arrêté grand-ducal en vigueur depuis le 3 février 2012, l'année fiscale ayant débuté le 1er janvier 2012. Ce faisant, la commune aurait manifestement commis un excès de pouvoir sinon violé la loi en appliquant un arrêté non encore en vigueur pour le calcul de l'impôt foncier de l'année 2012.

Il est constant en cause que la délibération communale du 2 mai 2011 maintenant les taux de l'impôt foncier pour l'année 2012 au même niveau que ceux de l'année antérieure a été approuvée par arrêté grand-ducal du 12 décembre 2011, tandis que la délibération litigieuse du 19 décembre 2011 portant précisément augmentation des taux de l'impôt foncier pour l'année 2012 a été approuvée par arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012.

La délibération du 19 décembre 2011 porte expressément abrogation de celle du 2 mai 2011, de sorte qu'à ce niveau table rase a été faite de manière valable et adéquate entraînant qu'aucune critique ne saurait être utilement élevée sous cet aspect par l'appelante.

D'après les dispositions de l'article 107, paragraphe 3, de la Constitution, les autorités communales ont un pouvoir d'imposition sous l'approbation du Grand-Duc.

Dès lors, les règles de la tutelle d'approbation s'appliquent et l'arrêté grand-ducal d'approbation rétroagit à la date de la prise de la décision approuvée. Autrement dit, la décision à approuver, une fois approuvée, est censée avoir été valable dès son origine.

Tel que les premiers juges l'ont dégagé de manière correcte à partir des dispositions combinées du paragraphe 10 de la loi du 1er décembre 1936 sur l'impôt foncier, dite *« Grundsteuer- Gesetz »*, en abrégé *« GrStG »*, et du paragraphe 21 (2) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs dite *« Bewertungsgesetz »*, en abrégé *« BewG »*, le fait générateur de l'impôt foncier se situe au 1er janvier de l'année concernée, soit en l'occurrence, en ce qui concerne l'impôt foncier litigieux, au 1er janvier 2012.

Dès lors, la délibération communale du 19 décembre 2011 telle qu'approuvée par l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012, ayant elle-même abrogé celle précédente du 2 mai 2011, a pu valablement procéder à la fixation des nouveaux taux de l'impôt foncier litigieux avec effet au 1er janvier 2012, sans qu'il n'en résulte ni excès de pouvoir, ni violation de la loi.

Le moyen est à son tour à rejeter sous tous ses aspects.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel est non justifié dans sa globalité et qu'il y a lieu d'en débouter l'appelante, tandis que le jugement dont appel est à confirmer.

La commune de ... sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000.- €, alors qu'elle juge inéquitable que les frais irrépétibles, dont les frais d'avocat, restent à sa charge, vu le caractère manifestement non fondé, selon elle, de l'ensemble des moyens invoqués par la partie appelante.

En application des dispositions des articles 33 et 54 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, cette demande est à rejeter, les conditions légales afférentes ne se trouvant pas réunies. Plus particulièrement, les moyens d'appel soulevés ont appelé une analyse plus différenciée que l'appréciation de l'intimée ne le met en avant.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

déclare l'appel recevable,

au fond, le dit non justifié,

partant en déboute l'appelante,

confirme le jugement dont appel,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'intimée,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY　　　　　　　　s. DELAPORTE